



FACULDADE DE DIREITO DA UNIVERSIDADE DO PORTO

**BREVES NOTAS SOBRE O IMPOSTO DE SELO NAS
TRANSMISSÕES GRATUITAS**

JOANA DE PAIVA MANSO PEDROSO

III Curso de Pós-Graduação em Direito Fiscal

Índice

I – Introdução	3
II – Principais alterações introduzidas pela Reforma:	4
III – Aplicação temporal do novo regime	6
IV – Incidência Objectiva	6
V – Incidência Subjectiva	8
VI – Isenções.....	9
VII – Incidência Territorial	11
VIII – Taxa.....	13
IX – Valor Tributável.....	14
X – Liquidação.....	15
Competência:	15
B) Participação da transmissão:	16
C) Obrigação de prestar declarações e relacionar os bens	19
XI – Pagamento do imposto.....	20
XII – Uma questão controversa	21
XIII – Conclusão	24
Bibliografia	25

I – Introdução

A presente dissertação vai versar sobre a questão das transmissões gratuitas (antigo imposto sobre sucessões e doações), actualmente inseridas no código de imposto de selo.

Com a reforma da tributação sobre o património, pretendeu-se corrigir as insuficiências e imperfeições de diferentes impostos, nomeadamente, do imposto sobre as sucessões e doações.

O imposto sucessório era objecto de fuga generalizada pelos contribuintes, com os bens móveis dificilmente tributados, era considerado um imposto injusto e ineficiente que não produzia receita fiscal significativa, atenta a evasão fiscal, prejudicava a conservação do património familiar e o funcionamento do mercado de capitais.

Daí a abolição do imposto sobre as sucessões e doações e a sua substituição pelo imposto de selo sobre as transmissões gratuitas de bens.

Esta Reforma da tributação do património, introduzida pelo Decreto-Lei 287/2003 de 12 de Novembro (com as alterações introduzidas pela Declaração de Rectificação n.º4/2004 publicada no D.R. I-A Série de 9 de Janeiro de 2004) visou a redução das injustiças fiscais, através da neutralidade fiscal da reforma, a redução das taxas e o reforço da luta contra a fraude e evasão fiscal.

Com esta reforma aboliu-se o código de imposto sobre as sucessões e doações (aprovado pelo Decreto – Lei n.º41969 de 24 de Novembro de 1958) e o código de imposto de selo sofre uma grande remodelação – passa a incluir matérias que antes constavam no código do imposto sobre as sucessões e doações, a maior parte delas com relevantes alterações.

O imposto de selo, considerado o imposto mais antigo do sistema fiscal português¹, adquiriu com esta reforma uma dupla vertente:

- Imposto de selo propriamente dito, que é o imposto de selo tradicional

¹ Foi criado pelo Alvará de 24 de Dezembro de 1660.

- Imposto de selo sobre as transmissões gratuitas, que é um imposto sobre o património transmitido gratuitamente a favor de pessoas singulares.

E, é sobre este último imposto relativo às transmissões gratuitas de bens que irá versar este trabalho.

Tendo a noção de que o tema que escolhi é bastante abrangente, a sua abordagem terá de ser, necessariamente, modesta.

II – Principais alterações introduzidas pela Reforma:

- abolição do imposto sobre sucessões e doações que foi substituído pelo imposto de selo sobre as transmissões gratuitas de bens.

- estas transmissões gratuitas de bens, quando delas sejam beneficiárias pessoas singulares, são tributadas a título de imposto de selo á taxa de 10%.(taxa proporcional, e não progressiva como no imposto sobre sucessões e doações).

- as transmissões feitas a favor de pessoas colectivas são tributadas em sede de IRC .

- isenção das transmissões por morte ou doações a favor de herdeiros legitimários (cônjuges, descendentes e ascendentes).

- deixam de estar sujeitas a pagamento de imposto a distribuição de dividendos relativos a acções, obrigações, títulos e certificados da dívida pública (antes tributados a título de imposto sobre sucessões e doações por avença á taxa de 5%);

-exclusão tributária de várias transmissões gratuitas de grande significado económico, designadamente, bens de uso pessoal e doméstico, transmissão gratuita de valores monetários até ao montante de 500 € (incluindo valores depositados em contas bancárias), abono de família em dívida á morte do titular.

-o imposto de selo, ao contrário do imposto sobre sucessões e doações que incidia sobre as quotas hereditárias, passa a incidir sobre o valor global da herança, representada pela cabeça de casal.

- supressão do antigo art.3 n.º1 do código das sucessões e doações, em que previa “ só se considera transmissão a transferência real e efectiva de bens”, passando o imposto de selo a incidir sobre “as transmissões gratuitas de bens”.- Art.1 n.º1 parte final do Código de Imposto de Selo (CIS).

O imposto sobre as sucessões e doações “era um imposto dinâmico, estadual, sintético, directo, sobre o património, pelo que o imposto de selo sobre as transmissões gratuitas de bens móveis e imóveis, que lhe sucede e está actualmente em vigor, também merece estas qualificações”²

Relativamente á natureza do novo imposto de selo sobre as transmissões gratuitas, deixou de ser um imposto de sobreposição³, pois é devido independentemente de a herança e os beneficiários disporem de rendimentos.

O imposto sobre as sucessões e doações era um imposto sobre o património para ser pago pelo rendimento do contribuinte e, por isso mesmo, é que só se considerava transmissão a transferência real e efectiva dos bens, ou seja, não se verificava transmissão nas disposições sob condição suspensiva, sem que se realizasse a condição, nas doações por morte, nas doações entre casados, enquanto não falecesse o doador, ou o donatário não alienasse os bens e nas sucessões e doações da propriedade separada do usufruto (cf. art.3 n.º1 do Código do Imposto Sucessório).

O actual imposto de selo sobre as transmissões gratuitas é um imposto sobre o património pago pelo cabeça de casal ou beneficiários que podem até nem ter rendimentos para o pagar, uma vez que se eliminou o regime de suspensão do procedimento de liquidação de bens transmitidos separados do usufruto, não sendo,

² Nuno Sá Gomes – Tributação do Património – Lições Proferidas no 1º Curso de Pós-Graduação em Direito Fiscal na Faculdade de Direito do Porto (2004), Almedina, pag.88

³ “Imposto de sobreposição é um imposto sobre o património, mas para atingir o rendimento” – Nuno Sá Gomes – Tributação do Património – Lições Proferidas no 1º Curso de Pós-Graduação em Direito Fiscal na Faculdade de Direito do Porto (2004), Almedina, pag.84

por isso, necessária para a sujeição ao imposto a consolidação do direito de propriedade com o usufruto. (art.13 nº6 do CIS)

O imposto sobre as sucessões e doações era um imposto que incidia sobre as quotas hereditárias de cada herdeiro adquiridas a título gratuito, enquanto o actual imposto sobre as transmissões gratuitas incide sobre a totalidade da massa hereditária da sucessão, sendo a herança o sujeito passivo, representada pelo cabeça de casal.

A herança pode não dispor de bens que produzam rendimentos, por exemplo, quando herdeiros recebam a nua propriedade ou quando seja constituída por terrenos para construção, e mesmo assim o cabeça de casal tem que pagar o imposto devido, acontecendo o mesmo nas transmissões gratuitas entre vivos da nua propriedade que estão sujeitos a tributação.

III – Aplicação temporal do novo regime

Com a entrada em vigor do Decreto-Lei 287/2003 de 12 de Novembro, o novo regime da tributação sobre as transmissões gratuitas, passou a ser aplicável às transmissões que tenham ocorrido a partir de 01.01.2004. Relativamente às que ocorreram anteriormente, mantém-se aplicável o regime jurídico do Imposto sobre as Sucessões e Doações.

IV – Incidência Objectiva

O novo regime da reforma do património adiciona ao elenco dos factos sujeitos a imposto de selo, as transmissões gratuitas de bens.⁴

⁴ Artº1 n.º1 do Código de Imposto de Selo (Lei 150/99 de 11.09 revisto e republicado pelo Decreto-Lei 287/2003 de 12 de Novembro)

Em consequência, o art.1 n.º3 do Código de Imposto de Selo (CIS), passa a indicar, a título exemplificativo, quais os bens ou direitos objecto das transmissões gratuitas, ou seja que estão sujeitas a imposto de selo:

- “direito de propriedade ou figuras parcelares desse direito sobre bens imóveis, incluindo a aquisição por usucapião.
- transmissão de bens imóveis por meio de doações com entradas ou pensões a favor do doador, ou com o encargo de pagamento de dividas ao donatário ou a terceiro, nos termos do art.º964 do código civil.⁵
- transmissão de bens imóveis por meio de sucessão testamentária com encargo expresso do pagamento de dividas ou de pensões devidas ao próprio herdeiro ou legatário, ou a terceiro, tenham-se ou não determinado os bens sobre que recai o encargo e desde que, ao herdeiro, o seu valor exceda a respectiva quota nas dividas.⁶
- bens móveis sujeitos a registo, matrícula ou inscrição.
- participações sociais, valores mobiliários e direitos de credito associados, ainda que transmitidos autonomamente, títulos e certificados da dívida pública, bem como valores monetários, ainda que objecto de depósito em contas bancárias.
- estabelecimentos comerciais, industriais ou agrícolas
- direitos de propriedade industrial, direitos de autor e direitos conexos.
- direitos de credito dos sócios sobre prestações pecuniárias não comerciais associadas á participação social, independentemente da designação, natureza ou forma do acto constitutivo ou modificativo, designadamente suprimientos, empréstimos, prestações suplementares

⁵ Estas transmissões são consideradas simultaneamente aquisições a título oneroso e gratuito – art.º1 n.º4 do CIS e art.º3 do Código do Imposto Municipal sobre as Transmissões Onerosas de Imóveis (CIMT)

⁶ Estas transmissões são consideradas simultaneamente aquisições a título oneroso e gratuito – art.º1 n.º4 do CIS e art.º3 do Código do Imposto Municipal sobre as Transmissões Onerosas de Imóveis (CIMT)

de capital, prestações acessórias pecuniárias, bem como quaisquer outros adiantamentos ou abonos á sociedade.

-aquisição derivada de invalidade, distrate, renúncia ou desistência, resolução, ou revogação da doação entre vivos, com ou sem reserva de usufruto, salvo nos casos previstos nos artigos 970º e 1765º do Código Civil, relativamente aos bens e direitos enunciados nas alíneas antecedentes”.

De referir que, com a reforma, as transmissões patrimoniais gratuitas a favor de pessoas colectivas, passam a integrar as variações patrimoniais positivas do lucro das empresas colectivas ou o rendimento global das pessoas colectivas que não sejam empresas, a título de incrementos patrimoniais, ou seja, passam a ser tributadas em termos de IRC.

Saliente-se, ainda, que o código de imposto de selo contém “a disciplina jurídica de 2 impostos diferentes, não admirando, por isso, que a mesma situação tributária possa integrar o âmbito de incidência de ambos os impostos, havendo lugar á cumulação destes sem que possa falar-se de uma dupla tributação, como acontece na transmissão gratuita de bens sujeitos ao imposto de selo sobre a transmissão gratuita á taxa de 10% e ao imposto de selo propriamente dito á taxa de 0,8%, nos termos das verbas 1.1 e 1.2 da Tabela Geral.”⁷

V – Incidência Subjectiva

Nas transmissões gratuitas os sujeitos passivos da obrigação de imposto são as pessoas singulares para quem se transmitam os bens ou direitos⁸, precisando neste novo regime que:

⁷ Neusa Liquito – Tributação do Património, Pós-Graduação Direito Fiscal, 16.06.2007, pagina 129

⁸ Art.2 nº 2 do CIS

. Nas sucessões por morte, o imposto é devido pela herança, representada por cabeça de casal e pelos legatários;

. Nas demais transmissões gratuitas, o imposto é devido pelos beneficiários.

Este novo regime, ao atribuir personificação tributária à herança (nas transmissões por morte), pretende simplificar a liquidação tributaria, que passa a fazer-se sobre a massa hereditária com exigência do tributo ao cabeça de casal, deixando de ser a base tributável a quota hereditária de cada herdeiro.

Assim, com esta inovação a liquidação do imposto não exige a partilha prévia, ainda que ideal, da herança e deste modo também se eliminou o regime de suspensão do procedimento de liquidação do imposto relativamente aos bens onerados com o direito de usufruto.

Com a reforma da tributação do património ficaram excluídas da incidência do imposto as transmissões gratuitas a favor dos sujeitos passivos do imposto sobre o rendimento das pessoas colectivas, pelo que, só as pessoas singulares passam a ser sujeitos passivos deste imposto.

Neste sentido, o art.º3 do CIS dispõe que “o imposto de selo constitui encargo dos titulares do interesse económico (...)”, o que significa que o legislador pretendeu que este imposto seja suportado pelo beneficiário – nas transmissões por morte, pela herança e legatários, e nas restantes transmissões gratuitas (...), pelos adquirentes. (artº3 nº3 alínea a) do CIS).

VI – Isenções

Nas transmissões gratuitas consagra-se a isenção total de pagamento de selo relativamente às transmissões operadas a favor de herdeiros legitimários do autor da sucessão ou da liberalidade, ou seja, cônjuge, descendentes e ascendentes.⁹

Esta é a principal novidade do actual código do imposto de selo sobre as transmissões, no qual se eliminou a tributação sobre heranças e doações sobre

⁹ Art.6 alínea e) do CIS

quaisquer bens, independentemente do valor, desde que a transmissão se opere entre cônjuges, ascendentes e descendentes.

Ao invés, se houver transmissão gratuita de bens a favor de herdeiros que não sejam legitimários, essa transmissão será agora tributada em sede de imposto de selo.

Também estão isentos de imposto de selo, quando este constitua seu encargo, o Estado, as Regiões Autónomas, as autarquias locais e as suas associações e federações de direito público, as instituições de segurança social, as pessoas colectivas de utilidade pública administrativa e de mera utilidade pública e as instituições particulares de solidariedade social.¹⁰

No artigo 7º do CIS estão também consagradas algumas outras isenções, nomeadamente, prémios e comissões relativos a seguros do ramo “vida”, os escritos de quaisquer contratos que devam ser celebrados no âmbito de operações realizadas, registadas, liquidadas ou compensadas através de entidade gestora de mercados regulamentados ou através de entidade por esta indicada ou sancionada no exercício de poder legal ou regulamentar, ou ainda por entidade gestora de mercados organizados registados na CMVM, etc.

Para além destas isenções, com a reforma da tributação sobre o património, passam a estar descriminados no Código de Imposto de Selo, algumas transmissões gratuitas que não estão sujeitas a imposto.

São elas:¹¹

. “o abono de família em divida á morte do titular, os créditos provenientes de seguros de vida e as pensões e subsídios atribuídos por sistemas de segurança social”.

. “de valores aplicados em fundos de poupança-reforma, fundos de poupança-educação, fundos de poupança-reforma-educação, fundos de poupança-acções, fundos de pensões ou fundos de investimento mobiliário e imobiliário”.

.”donativos efectuados nos termos da Lei do Mecenato”.

.”donativos conforme os usos sociais, de bens ou valores não incluídos nas alíneas anteriores, até ao montante de € 500”.

¹⁰ Art.6 alíneas a) a d) do CIS

¹¹ Art.1 nº5 do CIS

.”transmissões a favor de sujeitos passivos de imposto sobre o rendimento das pessoas colectivas, ainda que dele isentos”¹²

. “bens de uso pessoal e doméstico”.

VII – Incidência Territorial

O imposto de selo incide sobre as transmissões gratuitas de bens situados em território nacional.¹³

Consideram-se que os bens estão situados em território nacional, quando¹⁴:

- “os direitos sobre imóveis e moveis aí situados;
- .os bens moveis registados ou sujeitos a registo, matricula ou inscrição em território nacional;
- os direitos de credito ou direitos patrimoniais sobre pessoas singulares ou colectivas quando o seu devedor tiver residência, sede, direcção efectiva ou estabelecimento estável em território nacional, e desde que aí tenha domicilio o adquirente.
- as participações sociais quando a sociedade participada tenha a sua sede, direcção efectiva ou estabelecimento estável em território nacional, desde que o adquirente tenha domicilio neste território.
- os valores monetários depositados em instituições com sede, direcção efectiva ou estabelecimento estável em território nacional, ou, não se tratando de valores monetários depositados, o autor da transmissão tenha domicilio, sede, direcção efectiva ou estabelecimento estável neste território.
- os direitos de propriedade industrial, direitos de autor e direitos conexos, registados ou sujeitos a registo em território nacional.”

De referir que, nas transmissões gratuitas, consideram-se domiciliadas em território nacional as pessoas referidas no art.16 do CIRS.

¹² Estas aquisições gratuitas estão sujeitas a IRC.

¹³ Art.4 n.º3 do CIS

¹⁴ Art.4 n.º4 do CIS

“Artigo 16 do CIRS – Residência”

1 – São residentes em território português as pessoas que, no ano a que respeitam os rendimentos:

- a) Hajam nele permanecido mais de 183 dias, seguidos ou interpolados;
- b) Tendo permanecido por menos tempo, aí disponham, em 31 de Dezembro desse ano, de habitação em condições que façam supor a intenção de a manter e ocupar como residência habitual;
- c) Em 31 de Dezembro, sejam tripulantes de navios ou aeronaves, desde que aqueles estejam ao serviço de entidades com residência, sede ou direcção efectiva nesse território;
- d) Desempenhem no estrangeiro funções ou comissões de carácter público, ao serviço do Estado Português.

2 – São sempre havidas como residentes em território português as pessoas que constituem o agregado familiar, desde que naquele resida qualquer das pessoas a quem incumbe a direcção do mesmo.

3 – A condição de residente resultante da aplicação do disposto no número anterior pode ser afastada pelo cônjuge que não preencha o critério previsto na alínea a) do nº 1, desde que efectue prova da inexistência de uma ligação entre a maior parte das suas actividades económicas e o território português, caso em que é sujeito a tributação como não residente relativamente aos rendimentos de que seja titular e que se considerem obtidos em território português nos termos do artigo 18º.

4 – Sendo feita a prova referida no número anterior, o cônjuge residente em território português apresenta uma única declaração dos seus próprios rendimentos, da sua parte nos rendimentos comuns e dos rendimentos dos dependentes a seu cargo segundo o regime aplicável às pessoas na situação de separados de facto nos termos do disposto no nº 2 do artigo 59º.

5 – São ainda havidas como residentes em território português as pessoas de nacionalidade portuguesa que deslocalizem a sua residência fiscal para país, território ou região, sujeito a um regime fiscal claramente mais favorável constante de lista aprovada por portaria do Ministro das Finanças, no ano em que se verifique aquela mudança e nos quatro anos subsequentes, salvo se o interessado provar que a mudança se deve a razões atendíveis, designadamente exercício naquele território de actividade temporária por conta de entidade patronal domiciliada em território português.”

Mantém-se, assim, a regra de tributar as transmissões de bens situados em território nacional, seja qual for a residência dos beneficiários dessas transmissões e do respectivo autor.

VIII – Taxa

A taxa aplicável às transmissões gratuitas passa a ser taxa única de 10%, conforme o previsto no nº1.2 da Tabela Geral do Imposto de Selo, sendo certo que esta taxa não se aplica às isenções e exclusões que já referimos anteriormente.¹⁵

A esta taxa de 10% pode acrescer “o IS propriamente dito da verba 1.1 da Tabela sobre a aquisição onerosa ou por doação de direito de propriedade ou de figuras parcelares desse direito sobre imóveis, que é de 0,8%”¹⁶, verificando-se a cumulação de impostos, já acima referida.¹⁷

Com esta reforma, a taxa de imposto sofreu uma forte redução, e também se eliminou “a taxa de 5% prevista nos art.182 e seguintes do Código de Imposto sobre as Sucessões e Doações, face á Jurisprudência que o Tribunal de Justiça vem proferindo a propósito da interpretação do n.º4 do art.5 da Directiva 90/435/CEE do Conselho, de 23 de Julho, relativa ao regime comum aplicável às sociedades mães e sociedades afiliadas de Estados membros diferentes, no sentido de aquela imposição

¹⁵ Art.º22, art.º1nº5 e art.º6 e 7 do CIS e supra paginas 8 a 10.

¹⁶ José Casalta Nabais – Direito Fiscal, 4ª edição, Almedina, pag.635

¹⁷ Ver supra página 7.

não poder ser aplicável aos dividendos distribuídos pelas filiais á sociedades participantes.”

“Ora se o imposto sucessório por avença não pode ser aplicável aos dividendos distribuídos a empresas não residentes em Portugal não faz sentido mantê-lo quando os beneficiários sejam residentes.

Assim, as participações sociais e os títulos de créditos, incluindo as obrigações, passarão a ser tributados nos termos gerais do Código, isto é, apenas se e quando ocorrer a sua transmissão gratuita”¹⁸

IX – Valor Tributável

O código de imposto de selo contém regras específicas para apurar o valor tributável dos diversos tipos de bens transmitidos a título gratuito.¹⁹:

- Relativamente aos bens imóveis, a determinação do valor tributável é calculado tendo em conta o novo sistema de avaliações constantes no Código de Imposto Municipal sobre Imóveis.²⁰

Ao contrário do imposto sobre as sucessões e doações, o código de imposto de selo, no seu nº6 do art.º13 passa a tributar a transmissão da propriedade separadamente do usufruto.

Quanto ao valor tributável dos bens móveis, este têm diversas regras²¹:

-o valor dos bens moveis de qualquer natureza que não seja determinado por regras específicas previstas no CIS, é o dos valores oficiais, quando existam, ou o declarado pelo cabeça de casal ou pelo beneficiário, consoante o que for maior, devendo aproximar-se do valor de mercado.

¹⁸ Preâmbulo do Código de Imposto de Selo

¹⁹ Art.13 a 21 do CIS

²⁰ Art.13 do CIS

²¹ Art.14 do CIS

-o valor dos veículos automóveis, motociclos, aeronaves de turismo e barcos de recreio é o valor de mercado ou determinado nos termos do n.º7 do art.º24 do CIRS.

- o valor dos objectos de arte, objectos de colecção e antiguidades determinam-se, segundo a sua ordem de prioridade, por: avaliador oficial, ou pelo valor de 60% do valor de substituição ou perda fixado em contrato de seguro que incida sobre esses bens, ou pelo valor do contrato de seguro, caso seja a administração fiscal a obter os dados junto das companhias de seguro, ou por avaliação promovida pela administração fiscal.

- o valor tributável dos estabelecimentos comerciais, industriais ou agrícolas e dos estabelecimentos afectos ao exercício de profissões liberais é determinado por um novo mecanismo de avaliação indirecta, por adaptação do disposto na Lei Geral Tributária.

Relativamente aos estabelecimentos comerciais, industriais ou agrícolas que não sejam obrigados a possuir contabilidade organizada, estabelece-se um mecanismo indirecto para determinar o valor tributável, através da utilização de factores de capitalização do rendimento fixados em função da zona dos imóveis onde esses estabelecimentos se encontram instalados, utilizando regras estabelecidas no CIMI.

X – Liquidação

Competência:

Nas transmissões gratuitas a competência da liquidação²² do imposto devido pertence aos serviços centrais da DGCI, sendo promovida pelo serviço de finanças da residência do autor da transmissão ou do usucapiente, sempre que os mesmos residam em território nacional.

²² Art.25 do CIS

Caso o autor da transmissão ou do usucapiente não resida em território nacional, a liquidação é promovida pelo serviço de finanças da residência da cabeça de casal ou dos beneficiários.

No caso de existirem vários beneficiários na mesma transmissão, a liquidação é promovida pelo serviço de finanças onde residir o beneficiário de mais idade ou, casos sejam transmitidos bens situados em território nacional, onde estiverem os bens de maior valor.

B) Participação da transmissão:

O cabeça de casal e o beneficiário de qualquer transmissão gratuita sujeita a imposto são obrigados a participar, mesmo que estejam isentos de imposto nos termos do disposto no art.6 do CIS, ao serviço de finanças competente, até ao final do terceiro mês seguinte ao do nascimento da obrigação, o falecimento do autor da sucessão, a declaração de morte presumida, ou a justificação do óbito, a justificação judicial ou notarial da aquisição por usucapião, ou qualquer outro acto ou contrato que envolva transmissão de bens.²³

O prazo da participação não pode ser prorrogado, excepto se for alegado e demonstrado motivo justificado. Nestes casos, a prorrogação não poderá exceder 60 dias.²⁴

Esta participação é efectuada através de preenchimento de um modelo oficial (modelo 1 aprovado pela Portaria 895/2004 de 22 de Julho), podendo ser feita verbalmente se o sujeito passivo ou o seu representante comunicar todos os elementos necessários ao seu preenchimento e identificar todos os bens. Neste último caso, a participação é reduzida a escrito por um técnico da administração tributária do serviço de finanças onde está a ser participada verbalmente.

A participação deve conter os seguintes elementos²⁵:

²³ Art.26 n.1 e 3 do CIS

²⁴ Art.26 n.5 do CIS

- .identificação do autor da sucessão ou da liberalidade
- .as respectivas datas e locais
- . os sucessores, donatários, usucapientes ou beneficiários
- . as relações de parentesco e a respectiva prova
- . a relação de bens transmitidos com indicação dos valores
- . e a seguinte documentação:
 - “ Certidão do testamento com que tiver falecido o autor da herança;”
 - “Certidão da escritura de doação, ou da escritura de partilha, se esta já tiver sido efectuada;”
 - “Certidão da sentença, transitada em julgado, que justificou a aquisição, ou da escritura de justificação notaria;”
 - “Certidão passada pela Comissão do Mercado de Valores Mobiliários ou pelo Instituto de Gestão do Crédito Público, conforme os casos, da cotação das acções, títulos ou certificados de dívida pública e de outros valores mobiliários ou do valor determinado nos termos do art.15;”
 - “ Certidão comprovativa da falta de cotação oficial de acções, passada pela Comissão do Mercado de Valores Mobiliários, contendo sempre a indicação do respectivo valor nominal;”
 - “Documento comprovativo dos valores monetários existentes, emitidos pelas instituições competentes, no caso de valores depositados, bem como, tratando-se de dinheiro depositado em instituições bancárias, extracto do depósito ou da respectiva conta-corrente á data da transmissão, com demonstração dos movimentos efectuados nos últimos 60 dias;”
 - “Documentos necessários para comprovar o passivo referido no artigo.20” (montante de encargos e dividas constituídas a favor do autor da herança até á data da abertura da sucessão).
 - “Havendo lugar á aplicação da formula da alínea a) do n.º3 do art.15, extracto do ultimo balanço da sociedade participada, acompanhado de declaração emitida por esta onde conste a data da sua constituição, o

²⁵ Art.26 do CIS

número de acções em que se divide o seu capital e respectivo valor nominal e os resultados líquidos obtidos nos 2 últimos exercícios.” (deverá conter a assinatura de quem represente a sociedade no momento da sua emissão).

- “No caso referido na alínea a) do n.º4 do art.15, além da declaração referida na parte final da alínea anterior, extracto do último balanço ou do balanço de liquidação”; (deverá conter a assinatura de quem represente a sociedade no momento da sua emissão).

- “No caso referido na alínea b) do n.º4 do art.15, declaração passada por cada uma das cooperativas, de onde conste o valor nominal dos títulos.”

- “No caso referido na alínea c) do n.º4 do art.15, documento comprovativo, passada pela sociedade participada, de que as acções apenas dão direito a participação nos lucros, o qual deve evidenciar igualmente o valor do dividendo distribuído nos dois exercícios anteriores.”

- “Extracto do último balanço do estabelecimento comercial, industrial ou agrícola, ou do balanço de liquidação, havendo-o, ou de certidão do contrato social, nos termos e para os efeitos das alíneas a) e b) do n.º4 do artigo15º ou, não havendo balanço, o inventário previsto no n.º1 do artigo16º, podendo a certidão do contrato social ser substituída por exemplar do Diário da Republica onde tenha sido publicado”.(deverá conter a assinatura de quem represente a sociedade no momento da sua emissão).

Nas participações das transmissões gratuitas mortis causa, se no termo do prazo, houver bens da herança na posse de qualquer herdeiro ou legatário que não tenham sido relacionadas pelo cabeça de casal, incumbirá àqueles descreve-los nos 30 dias seguintes.

Não podendo juntar-se certidão do testamento por este se encontrar em poder de terceiro, o chefe de finanças notifica este, para no prazo de 15 dias, lhe fornecer a referida certidão.

O decreto-lei n.º277/07 de 1 de Agosto, que entrou em vigor no dia seguinte ao da sua publicação, aditou um novo número ao artigo 26 do CIS, em que consagra que “ficam dispensados da obrigação de participação prevista no n.º 1 os beneficiários de doações isentos não abrangidos pela obrigação do n.º1 do art.28”.

C) Obrigação de prestar declarações e relacionar os bens

Apesar da novidade trazida pelo actual Código de Imposto de selo de as transmissões gratuitas entre cônjuges, descendentes e ascendentes beneficiarem de isenção de imposto, o Código de Imposto de Selo não dispensa os beneficiários da obrigatoriedade da participação da existência da transmissão gratuita e da relação todos os bens transmitidos.

Sucede que o n.º1 do artigo 28 do CIS foi alterado pelo Decreto-lei n.º277/2007 de 1 de Agosto, que passa a dispor:

“Os beneficiários de transmissões gratuitas estão obrigados a prestar as declarações e proceder á relação dos bens e direitos, a qual, em caso de isenção, deve abranger os bens e direitos referidos no artigo 10º do código de IRS e outros bens sujeitos a registo, matrícula ou inscrição, bem como, excepto no caso de doações a favor de beneficiários isentos, os valores monetários ainda que objecto de depósito em contas bancárias”.

Esta alteração teve por fim dispensar os beneficiários isentos de comunicar à administração tributária as doações em dinheiro ou de outros valores monetários.

Em consequência, passou a excluir-se para os beneficiários de doações já isentos (cônjuge, descendentes e ascendentes), a obrigatoriedade de participar à administração tributária as doações de valores monetários, ainda que objecto de depósito em contas bancárias e independentemente do valor, dispensando-os, igualmente, de proceder à entrega da respectiva relação de bens.

Se a participação da transmissão dos bens não for efectuada no prazo estabelecido ou, contendo a mesma omissões ou inexactidões, o chefe de finanças notifica o infractor ou infractores, sob pena de serem considerados sonegados todos os bens, para efectuar a participação ou suprir as deficiências ou omissões, dentro do prazo, por ele estabelecido, não inferior a 10 dias nem superior a 30 dias.²⁶

Se a recusa persistir, o chefe de finanças instaura oficiosamente um processo de liquidação de imposto, sendo a mesma efectuada através de informação disponível e que for apurada pelos serviços, nomeadamente com recurso ao arrolamento requerido por suspeita fundada de sonegação de bens.²⁷

E, quando forem desconhecidos os interessados ou os bens, é o director de finanças que decide se o processo deve ser arquivado ou ordenará as medidas que entender convenientes.²⁸

XI – Pagamento do imposto

Relativamente ao pagamento do imposto de selo nas transmissões gratuitas, as regras impostas pelo Código de Imposto de Selo são praticamente as mesmas que as que vigoravam em sede de imposto sobre as sucessões e doações.

À partida, o contribuinte pode pagar o imposto em prestações semestrais sem acréscimo de juros, mas pode optar pelo pagamento da totalidade com desconto de 0,5% ao mês, calculado sobre a importância de cada uma das prestações em que o imposto tivesse de ser dividido.

O imposto, quando superior a 1000 €, é dividido em prestações iguais, no máximo de 10 e com o mínimo de 200 € por prestação.²⁹

²⁶ Art.28 n.2 e 3 do CIS

²⁷ Art.28 n.4 e art.29 do CIS

²⁸ Art.30 do CIS

²⁹ Art.45 n.º3 do CIS

A notificação do imposto é enviada ao contribuinte mediante documento de cobrança de modelo oficial, sendo acompanhada do respectivo plano de pagamento em prestações e da indicação do desconto que o pagamento da totalidade confere.³⁰

Se o contribuinte quiser pagar o imposto pela totalidade, terá, no prazo de 15 dias, de comunicar às finanças tal opção. Nesta hipótese, terá que pagar o imposto até ao fim do 2º mês seguinte ao da notificação.

Se o contribuinte nada comunicar às finanças, o imposto é pago em prestações de acordo com a notificação recebida, e a 1ª prestação vencer-se-á no 2º mês seguinte ao da notificação e cada uma das restantes seis meses após o vencimento da anterior.

Caso o prazo de pagamento se vença, sem ser paga qualquer prestação ou a totalidade do imposto, começam imediatamente a correr juros de mora e há lugar a procedimento executivo.³¹

XII – Uma questão controversa

- Natureza diversa do imposto sobre as sucessões e doações e do actual imposto de selo relativamente às transmissões “mortis causa”.

O imposto sobre as sucessões e doações, como já se referiu anteriormente, era um imposto de sobreposição, isto é, era um imposto sobre o património para ser pago pelo rendimento produzido pela herança. A natureza deste imposto transparecia na regra de que o imposto era pago em prestações, só sendo pago a pronto quando o contribuinte o requeresse.

Esta sobreposição patenteava-se, igualmente, no n.º1 do art.3 do Código das Sucessões e Doações, que dispunha que o imposto só incidia sobre as transferências reais e efectivas de bens, afastando, por isso, as transmissões precárias (ex. doações entre casados que podem ser revogadas) e as transmissões da nua propriedade separada do usufruto.

³⁰ Art.45 n.º6 do CIS

³¹ Art.45 n.º4 e 5 do CIS

“Quer dizer: neste imposto, também não se considerava haver transmissão gratuita de bens enquanto não pudesse dispor de rendimentos para pagar o imposto”.

32

O actual imposto de selo sobre as transmissões gratuitas de bens deixou de ser um imposto de sobreposição.

Por um lado, a matéria colectável passou a ser a massa hereditária na sua totalidade (e não a quota hereditária de cada herdeiro) sendo esta herança sujeito passivo do imposto, representada pelo cabeça de casal, que deve pagar o imposto a suportar por todos os herdeiros.

Por outro, eliminou-se o regime da suspensão do procedimento de liquidação do imposto devido pela transmissão gratuita da nua propriedade separada do usufruto, que estava prevista no nº1 do art.3 do então abolido código de imposto sobre as sucessões e doações.

“ (...) O actual imposto de selo sobre as transmissões gratuitas de bens deixou de ser um imposto de sobreposição sobre o património para ser pago pelo rendimento, passando a ser imposto sobre o património que pode até amputar o próprio património.”³³

- Inconstitucionalidade do imposto de selo devido pela transmissão de bens, por morte do “de cujus”, por violação dos princípios constitucionais da capacidade contributiva e da protecção da propriedade privada.

Pelo actual código de imposto de selo, é a herança que deverá pagar o imposto pelo valor total dos bens transmitidos, sendo que, no caso de transmissão gratuita da propriedade separada do usufruto, os titulares da nua propriedade (que não auferem rendimentos pelos bens recebidos), têm que suportar o imposto pago pelo cabeça de casal.

³² Nuno Sá Gomes – Inconstitucionalidade do Novo Imposto do Selo sobre as Transmissões Gratuitas de Bens – Separata de Estudos Jurídicos e Económicos em Homenagem ao Prof. Doutor António Sousa Franco – Edição da Faculdade de Direito da Universidade de Lisboa, 2006, Coimbra Editora, pag.507.

³³ Nuno Sá Gomes, Idem, pag.507.

Pode até acontecer, que a própria herança representada pela cabeça de casal, não disponha de rendimentos para pagar os 10% do imposto devido, sobre a totalidade da herança, mesmo que pago em prestações. – Por exemplo: no caso da herança ser constituída por bens de nua propriedade ou por terrenos para construção que não produzem qualquer rendimento.

E isto quando é certo que a cabeça de casal não tem poderes de disposição (art.º2090 do Código Civil) dos bens da herança (mas só poderes de administração – art.º2079 do Código Civil), e também não pode exigir aos herdeiros o pagamento do imposto que têm que suportar.

Assim, quando a herança não tiver rendimentos para pagar o imposto devido, ou só os pudesse obter através de actos de disposição, o cabeça de casal não tem outra possibilidade que não seja a de deixar seguir o imposto para relaxe e consequente execução fiscal, pondo em causa as quotas hereditárias dos herdeiros.

Defendemos inteiramente o entendimento do Prof. Nuno Sá Gomes, ao considerar inconstitucional “ colocar a herança, representada pelo cabeça de casal, como sujeito passivo/contribuinte do imposto do selo sobre as transmissões gratuitas por morte, sabendo-se, que se trata de um imposto que, como vimos, já não se configura como um imposto de sobreposição sobre o património para ser pago pelos rendimentos da herança como sucedia com o anterior imposto sobre as sucessões e doações, na medida em que foi suprimido o transcrito §1º do artigo 3º do anterior Código da Sisa e do Imposto sobre as Sucessões e Doações, o que foi confirmado pelo relatório que antecede o novo código de imposto de selo.”³⁴

“ O sistema instituído é inconstitucional por violar o princípio constitucional da capacidade contributiva, decorrente dos princípios da legalidade (artigo 103º n.º2 da CRP) e da igualdade (artigo 13, nº2 da CRP) e ainda por atentar contra o direito de propriedade privada, violando o artigo 62 da CRP. ”³⁵

³⁴ Nuno Sá Gomes, Idem, pag.510.

³⁵ Nuno Sá Gomes, Idem, pag.511.

XIII – Conclusão

A reforma da tributação do património, na parte das transmissões gratuitas, conseguiu, em boa medida, atingir os objectivos pretendidos.

As alterações da reforma do código de imposto de selo na parte das transmissões gratuitas, trouxeram melhorias, nomeadamente:

- diminuição da fraude e evasão fiscal
- redução das taxas
- minimização de injustiças fiscais
- maior transparência e modernização do sistema fiscal

No entanto, para os contribuintes, estas melhorias tiveram custos.

Um suportável – maior burocratização para o cumprimento do dever de participação, como claramente decorre da obrigatoriedade da junção dos documentos referidos no art.º26 do CIS.

Mas outro, no nosso entender, que não se pode suportar, nem manter, atentatório que é dos princípios constitucionais da protecção do direito de propriedade privada, da igualdade, da legalidade e da capacidade contributiva – o de ter deixado de ser um imposto de sobreposição (imposto sobre o património para ser pago pelo rendimento produzido pela herança), passando a ser um imposto sobre o património podendo até amputa-lo.

Resta a esperança de, por via legislativa ou por imposição do Tribunal Constitucional, estes problemas de inconstitucionalidade serem, num futuro próximo, devidamente corrigidos.

Bibliografia

- Campos, Diogo Leite e Campos, Mónica Horta Leite de – Direito Tributário – 2ª Edição, 2003, Almedina
- Código do Imposto Municipal de Sisa e do Imposto sobre as Sucessões e Doações, 9ª Edição, 1993, Rei dos Livros
- Códigos Tributários, 2ª Edição, 2007, Almedina
- Código de Imposto de Selo, 2006, Vida Económica
- Decreto-Lei 277/07 de 01 de Agosto
- Fernandes, La Salette - Guia do Fisco 2007 – Ano 13 – Nº13 – Março 2007, Inforfi
- Garcia, Nuno de Oliveira, Imposto de Selo, apontamentos das aulas nos dias 29 e 30 de Junho de 2007, leccionadas na Pós-Graduação em Direito Fiscal na Faculdade de Direito da Universidade do Porto
- Gomes, Nuno Sá – Inconstitucionalidade do Novo Imposto do Selo sobre as Transmissões Gratuitas de Bens - Separata de Estudos Jurídicos e Económicos em Homenagem ao Prof. Doutor António Sousa Franco – Edição da Faculdade de Direito da Universidade de Lisboa, 2006, Coimbra Editora.
- Gomes, Nuno Sá – Manual de Direito Fiscal, Volume I, 12ª Edição com adenda, 2003, Editora Rei dos Livros
- Gomes, Nuno Sá – Programa da Tributação do Património, III Curso da Pós-Graduação em Direito Fiscal da Faculdade de Direito da Universidade do Porto
- Gomes, Nuno Sá – Tributação do Património – Lições Proferidas no 1º curso de Pós-Graduação em Direito Fiscal na Faculdade de Direito da Universidade do Porto, 2004., Almedina
- Liquito, Neusa – Tributação do Património, Apontamentos á aula do dia 16 de Junho de 2007, leccionada no Curso de Pós Graduação em Direito Fiscal na Faculdade de Direito da Universidade do Porto.
- Maia Daniela, Peixoto de Sousa Miguel e Barreira Rute - Os Novos Impostos sobre o Património, Guia Prático ,2006, Vida Económica
- Marques, Abílio – A Tributação do Património, 2ª Edição, 2007, Almedina

- Menezes Leitão, Luís Manuel Teles de – Estudos de Direito Fiscal II, 2007, Almedina
- Nabais, José Casalta – Direito Fiscal, 4ªEdição, 2006, Almedina
- Pereira, Manuel Henrique de Freitas – Fiscalidade, 1955 – 2005, Almedina
- Projecto de Reforma da Tributação do Património, Cadernos de Ciência e Técnica Fiscal (182), Centro de Estudos Fiscais, Direcção-Geral dos Impostos, Ministério das Finanças, Lisboa, 1999
- Sites:
 - www.dgci.min-financas.pt
 - www.negocios.pt
 - www.inforfisco.pt
 - www.min-financas.pt
 - www.e-financas.gov.pt
 - www.portugal.gov.pt/

A Aluna

(Joana de Paiva-Manso Pedroso)